

**Audience publique du 2 avril 2003**

=====

Recours formé par Monsieur ..., ...(D)  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

-----

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 15251 du rôle et déposée le 16 août 2002 au greffe du tribunal administratif par Maître Laurent NIEDNER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, en l'étude duquel domicile est élu, au nom de Monsieur ..., ..., demeurant à D-..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 29 mai 2002 par laquelle celui-ci a déclaré recevable, mais non fondée la réclamation par lui introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année d'imposition 1991 datant du 1<sup>er</sup> juillet 1993 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 16 décembre 2002;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 janvier 2003 par Maître Laurent NIEDNER au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Laurent NIEDNER et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 5 février 2003.

-----

En date du 1<sup>er</sup> juillet 1993, le bureau d'imposition Luxembourg 10 émit à l'encontre de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année d'imposition 1991 en retenant comme base d'imposition un bénéfice agricole et forestier indigène de l'ordre de 3.585.- LUF pour retenir à sa charge une cote d'impôt de 550. – LUF.

Par courrier datant du 8 juillet 1993, Monsieur ... introduisit une réclamation contre ledit bulletin d'impôt du 1<sup>er</sup> juillet 1993 auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « *le directeur* », en sollicitant le report de pertes relatives aux exercices 1977 à 1990 se chiffrant au total à 1.411.612.- LUF afin de les voir compenser avec ses revenus nets de l'exercice 1991.

Par décision du 29 mai 2002, référencée sous le numéro C8172, le directeur a déclaré ladite réclamation recevable en la forme, mais au fond l'a rejetée comme étant non fondée aux motifs suivants :

*“ In Erwägung, dass nach im Jahre 1991 gültigen Recht ein Verlustvortrag auf die Jahre 1986 bis 1990 begrenzt war, so dass die gemäss Rechtsmittelschrift eingebrachten Jahre 1977 bis 1985 auszuschneiden sind ;*

*In Erwägung, dass einerseits, Art. 114, Abs. 2, Ziff. 2 LIR die Abzugsfähigkeit des Verlustsvortrags an die Voraussetzung bindet, dass der Unternehmer während des Wirtschaftsjahrs, in dem der Verlust entstanden ist, ordnungsgemässige Bücher geführt hat;*

*Dass jedoch, andererseits, der Rechtsmittelführer im massgeblichen Jahre 1991 die Führung ordnungsmässiger Bücher nicht nachgewiesen hat“;*

Par requête déposée le 16 août 2002, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation, sinon annulation à l'encontre de la décision directoriale prévisée du 29 mai 2002.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le recours subsidiaire en annulation est en toute occurrence irrecevable.

Le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Au fond, le demandeur fait valoir qu'aux termes de l'article 114 (2) 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », tel qu'il était en vigueur pour l'année d'imposition 1991, la condition d'avoir tenu une comptabilité régulière se serait appliquée uniquement aux exercices au cours desquels la perte est survenue et non à l'année d'imposition vers laquelle le contribuable souhaite reporter la perte. Il affirme pour le surplus que tant pour les exercices 1986 à 1990 que pour l'exercice 1991 il aurait tenu une comptabilité régulière, de sorte qu'eu égard au fait que la perte réalisée au cours des exercices 1986 à 1991 excéderait très largement le bénéfice réalisé au cours de l'exercice 1991, la côte d'impôt litigieuse serait à fixer à zéro.

Le délégué du Gouvernement, après avoir relevé qu'aux termes de l'article 114 LIR une perte n'est reportable que si, entre autres, l'exploitant a tenu une comptabilité régulière pour l'exercice au cours duquel la perte est survenue et que partant il serait indifférent qu'il y ait ou non une comptabilité régulière pour l'année du report, souligne qu'il reste à savoir en l'espèce, vu le chiffre du total des revenus nets de 1991, si pour l'un au moins des exercices déficitaires la perte alléguée résulte d'une comptabilité régulière, étant entendu qu'il incomberait au contribuable de justifier des conditions de fait dont dépend la diminution d'impôt à laquelle il aspire. Il signale que la simple affirmation même écrite à cet égard serait insuffisante.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur entend ajouter par rapport à sa requête introductive d'instance une raison supplémentaire et, à son avis, péremptoire pour laquelle la cote d'impôt litigieuse serait à fixer à zéro, en l'occurrence le fait que dans la déclaration d'impôt qui était à la base du bulletin d'impôt litigieux, une « *Absetzung für Abnutzung* » de 12.000.- LUF aurait été mise en compte, mais qu'en réalité cet amortissement serait de 160.190.- LUF. Il signale qu'il y aurait en effet eu un malentendu sur ce point en ce sens que le montant aurait été de 12.000.- LUF seulement dans le cas où le prix d'acquisition n'aurait pas été connu, mais qu'il aurait introduit une nouvelle déclaration pour l'année 1991 datée du 10 novembre 1995 renseignant les 160.190.- LUF.

Si le contribuable est certes en droit de présenter, devant le juge administratif, d'autres moyens pour contester une ou plusieurs bases d'imposition que ceux avancés à l'appui de sa réclamation et toisés expressis verbis par le directeur, à la seule condition que ces moyens aient une incidence sur la cote d'impôt fixée par le bulletin en cause (cf. trib. adm. 23 décembre 1997, n° 9611 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Impôts, n° 327 et autres références y citées), il n'en reste cependant pas moins que l'assiette d'un recours contentieux formé devant le tribunal administratif est conditionnée par la décision déférée et délimitée en principe par les moyens invoqués dans la requête introductive d'instance, sous réserve des moyens d'ordre public qui peuvent être produits en tout état de cause, voire être soulevés d'office par la juridiction saisie (cf. trib. adm. 15 mars 2000, n° 11557 du rôle, Pas. adm. 2002, V° Procédure contentieuse, n° 135).

Il se dégage des considérations qui précèdent que le moyen du demandeur présenté seulement dans son mémoire en réplique est à déclarer irrecevable pour ne pas être énoncé pour le moins sommairement dans la requête introductive d'instance et faute de ranger dans la catégorie des moyens d'ordre public.

Quant à la question du report des pertes réalisées pendant les exercices 1986 à 1990, les parties s'accordent pour admettre que conformément aux dispositions de l'article 114 (2) 2 LIR, l'exigence d'avoir tenu une comptabilité régulière en matière de déductibilité des reports déficitaires se rapporte aux exercices d'exploitation au cours desquels la perte est survenue et non à l'année d'imposition vers laquelle le contribuable souhaite reporter la perte, tel que le directeur l'a par ailleurs exposé dans sa décision du 29 mai 2002, de sorte que son constat suivant lequel Monsieur ... n'avait pas établi en 1991 la tenue d'une comptabilité régulière est à interpréter en ce sens que la carence ainsi mise à jour se rapporte, eu égard à la considération qui la précède dans la même décision directoriale, aux années fiscales 1986 à 1990, étant entendu que c'est pour l'exercice 1991 que le contribuable aurait dû rapporter la preuve de cette comptabilité régulière relative aux exercices ci-avant visés.

Conformément aux dispositions de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable, de sorte que c'est à juste titre que le délégué du Gouvernement a signalé que c'est au demandeur qu'incombe en l'espèce la charge de justifier des conditions de fait dont dépend la diminution d'impôt à laquelle il aspire.

Or, force est de constater au vu des pièces versées au dossier tel que soumis au tribunal qu'au-delà de la simple affirmation avancée dans la requête introductive d'instance que pour les exercices 1986 à 1990, le demandeur aurait tenu une comptabilité régulière, aucune pièce

du dossier ne permet de sous-tendre utilement cette affirmation qui n'est par ailleurs pas autrement offerte en preuve.

Dans la mesure où cette carence au niveau de la preuve, par ailleurs déjà retenue dans le cadre de la décision directoriale litigieuse, n'a dès lors pas été autrement comblée en cours d'instance contentieuse, il y a lieu de rejeter le recours sous examen comme étant non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le dit non justifié et en déboute ;

déclare le recours en annulation irrecevable ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 2 avril 2003 par :

M. Delaporte, premier vice-président,

Mme Lenert, premier juge,

M. Schroeder, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

Schmit

Delaporte